

## **COUR ADMINISTRATIVE**

Numéro du rôle : 36879C

Inscrit le 28 août 2015

---

### **Audience publique du 24 mars 2016**

**Appel formé par  
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg  
contre un jugement du tribunal administratif  
du 22 juillet 2015 (n° 34740 du rôle)  
dans un litige l'opposant à  
Madame ... ...,  
en matière d'établissement en commun des revenus d'entreprises  
collectives et de copropriétés**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 36879C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 28 août 2015 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré le 27 juillet 2015 par le ministre des Finances, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 22 juillet 2015 (n° 34740 du rôle), ayant déclaré fondé le recours en réformation introduit par Madame ... ..., demeurant à L-... ..., contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 mars 2014 (n° C 16301 du rôle) ayant rejeté comme non fondée sa réclamation introduite contre le bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de 2009, émis le 18 août 2010, de manière à avoir réformé ladite décision directoriale en disant que dans le cadre de la détermination du bénéfice de cession global suivant l'article 99<sup>ter</sup> LIR, il y a lieu de prendre en considération, au titre du prix d'acquisition de la construction cédée, le montant de ... euros au lieu de celui de ... euros retenu par le directeur, et avoir renvoyé le dossier devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 28 septembre 2015 par Maître Yves ALTWIES, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, au nom de Madame ... ... ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 14 octobre 2015 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou THILL en sa plaidoirie à l'audience publique du 1<sup>er</sup> décembre 2015 ;

Vu l'avis de la Cour administrative du 5 décembre 2015 prononçant la rupture du délibéré afin de permettre à Maître ALTWIES de fournir des pièces et renseignements y plus amplement indiqués et fixant l'affaire pour continuation des débats à l'audience du 17 décembre 2015;

Vu l'avis de la Cour administrative du 8 décembre 2015 fixant l'affaire, à la demande de Maître ALTWIES, à l'audience publique du 19 janvier 2016 pour plaidoiries ;

Le rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER et Maître Yves ALTWIES en leurs plaidoiries à l'audience publique du 19 janvier 2016.

---

En date du 18 août 2010, le bureau d'imposition ... de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de la copropriété « ...-... *et consorts* » le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2009, ci-après désigné par « *le bulletin d'établissement* », en retenant un bénéfice de cession de ... euros du fait de la vente d'une maison d'habitation située à ... et en fixant la quote-part revenant à Madame ... à 1/6<sup>ème</sup>, soit un montant de ... euros.

Par courrier daté du 16 novembre 2010, Madame ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », une réclamation contre le bulletin d'établissement.

Par une décision du 20 mars 2014 (n° C 16301 du rôle), le directeur déclara la réclamation partiellement fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 17 novembre 2010 par la dame ... ..., demeurant à L-... ..., pour réclamer contre le bulletin de l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de la copropriété « ... — ... ET CONSORTS » de l'année 2009, émis le 18 août 2010 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;*

*Vu la mise en intervention d'office, en date du 28 janvier 2014, de toutes les parties (§ 219 alinéa 1<sup>er</sup>, première phrase AO) et notamment de la dame ... .., du sieur ... .. et du sieur ... .. qui, aux termes du paragraphe 239 alinéa 1<sup>er</sup> numéros 1 et 3 AO, avaient qualité pour entreprendre le bulletin litigieux commun, mais ne l'ont pas fait ;*

*Considérant que la réclamante conteste le bulletin litigieux « fixant la quote-part dans les revenus collectifs au montant de ... euros » du fait que « ces revenus sont inexistants » ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant qu'en date du 2 septembre 2009, les consorts ... - ... ont procédé à la vente d'une maison sise ... à L-... .. au prix de ... euros ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 99ter, alinéa 2 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux d'immeubles est égal à la différence entre, d'une part, le prix de réalisation et, d'autre part, le prix d'acquisition ou de revient augmenté des frais d'obtention ; que le prix d'acquisition ou de revient est réévalué en vertu de l'article 102, alinéa 6 L.I.R. ;*

*Considérant que la disposition de l'alinéa 1<sup>er</sup> mentionnée ci-avant n'est cependant pas applicable, en vertu de l'article 99ter, alinéa 6 L.I.R., dans la mesure où l'aliénation porte sur un immeuble bâti qui constitue, au sens de l'article 102bis L.I.R., la résidence principale du contribuable ;*

*Considérant d'abord qu'aux termes de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 102bis L.I.R., une habitation appartenant au contribuable est à considérer comme sa résidence principale, lorsqu'elle constitue sa résidence habituelle depuis l'acquisition ou l'achèvement de l'habitation ou au moins pendant les cinq années précédant la réalisation ; que cet alinéa est applicable en l'espèce pour les copropriétaires, i.e. la dame ... .. et les sieurs ... .. et ... .., ayant habité l'immeuble litigieux de l'achèvement à l'aliénation, de sorte que la plus-value dégagée n'est pas imposable en vertu de l'article 99ter, alinéa 6 L.I.R. ;*

*Considérant qu'en outre, en vertu de l'article 102bis, alinéa 2 L.I.R. une habitation appartenant au contribuable et qui n'est pas occupée par lui au moment de la vente est assimilée à une résidence principale, lorsque le contribuable l'a occupée à la suite de l'acquisition ou de l'achèvement, qu'il n'est pas propriétaire d'une autre habitation et que l'abandon de cette habitation a été motivé par des raisons d'ordre familial ou par un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable ou de son conjoint ;*

*Considérant que le bénéfice de cette disposition n'est accordé que lorsque ces trois conditions sont remplies simultanément ;*

*Considérant que la maison litigieuse avait été occupée par la réclamante dès l'achèvement jusqu'au déménagement dans la nouvelle propriété en avril 2006 ; que la requérante était propriétaire d'une autre habitation au moment de la vente de l'immeuble litigieux en 2009 de sorte que les conditions de l'article 102bis, alinéa 2 L.I.R. ne sont pas remplies en l'espèce ;*

*Considérant qu'en outre la disposition de l'alinéa 3 de l'article 102bis L.I.R. ne lui est pas non plus applicable ; qu'en effet l'habitation litigieuse antérieurement occupée par la réclamante aurait été assimilée à une résidence principale, lorsque la réalisation de cette habitation aurait été intervenue au cours de l'année qui suit le transfert dans la nouvelle habitation, ce qui n'est pas le cas ;*

*Considérant que la réclamante ne suffit dès lors pas aux conditions énoncées à l'article 102bis L.I.R. et que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a imposé dans son chef un bénéfice de cession au sens de l'article 99ter L.I.R. ;*

*Considérant que le formulaire concernant le revenu de plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé, rempli par les copropriétaires, ne contenait pas de détails sur le calcul de la plus-value, de sorte que le bureau d'imposition a déterminé le bénéfice de cession global comme suit :*

<i>Prix de réalisation</i>	<i>... euros</i>
<i>Prix d'acquisition réévalué du terrain (1983)</i>	<i>... euros</i>
<i>Plus-value dégagée</i>	<i>... euros</i>

*Considérant qu'en vertu de l'acte notarié du 16 septembre 1983, le terrain sis à ... a été acquis par le sieur ... et son épouse, la dame ... pour le prix de ... francs ; qu'en 1985, une maison unifamiliale y a été érigée par l'entreprise de construction ... ; qu'en date du 19 juin 2000, le sieur ... avait fait donation à ses trois enfants (... et ...) de la moitié indivise lui appartenant dans l'immeuble litigieux ;*

*que l'autre moitié de la maison litigieuse, appartenant à la dame ... .. dès l'acquisition, reste en possession d'elle jusqu'au moment de la vente de l'immeuble en 2009 ;*

*Considérant que lorsqu'un bien a été acquis à titre gratuit par les cédants, comme en l'espèce, par donation, le prix d'acquisition à mettre en compte pour le calcul du bénéfice de cession est celui payé par le détenteur antérieur ayant acquis le bien en dernier lieu à titre onéreux (alinéa 3 de l'article 102 L.I.R.) ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 25, alinéa 1<sup>er</sup> L.I.R. le prix d'acquisition d'un bien est l'ensemble des dépenses assumées par l'exploitant pour le mettre dans son état au moment de l'évaluation ;*

*Considérant qu'en l'espèce, la réclamante est cependant restée en défaut d'établir le prix d'acquisition de la construction payé par les parents de la requérante (i.e. le sieur ... .. et la dame ... ..) à l'époque, de même qu'elle n'a pas présenté de pièces justificatives relatives au coût de la construction, du fait qu'à l'issue de la vente de la maison litigieuse, la mère aurait jeté toutes les pièces justificatives y relatives ; que de ce chef, il y a lieu de recourir à la taxation du prix d'acquisition de la construction, conformément au § 217 AO, pour déterminer le revenu provenant de l'aliénation de l'immeuble litigieux ;*

*Considérant que faute d'avoir fourni les données et pièces justificatives dans le cadre du calcul du bénéfice de cession, notamment le prix d'acquisition, la requérante ne s'est aucunement conformée à son devoir de collaboration, tel que défini au § 171 AO, en vue de l'établissement de la base d'imposition en question ;*

*Considérant que les données concernant la construction de la maison litigieuse faisant également défaut au service des évaluations immobilières, il y a lieu de procéder à une estimation du prix de construction en tenant compte de tous les éléments et moyens disponibles ;*

*Considérant qu'il résulte des instructions menées par le service des évaluations immobilières qu'une des maisons voisines, ayant approximativement la même superficie du terrain et un volume bâti similaire, a été construite en 1988 (i.e. trois années après la construction de la maison litigieuse) moyennant un prix de construction d'environ ... francs ; qu'il y a lieu de fixer le prix de construction de la maison par voie de taxation conformément au § 217 AO à ... francs (i.e. ... euros) ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 99ter L.I.R., le bénéfice de cession se détermine alors comme suit :*

Prix de réalisation		... euros
---------------------	--	-----------

Prix d'acquisition réévalué du terrain (1983)	... € x ...	... euros
Prix d'acquisition réévalué de la construction (1985)	... € x ...	... euros
Plus-value dégagée		... euros

*Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que le bénéfice de cession global s'élève à ... euros ; que compte tenu des droits de propriété respectifs, la quote-part du bénéfice de cession de la réclamante s'élève à (... x 1/6 i.e.) ... euros, sans préjudice d'éventuels abattements visés à l'article 130 L.I.R. à mettre en compte dans le cadre de son imposition personnelle pour le revenu ;*

*Considérant que pour le surplus, l'établissement en commun est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ;*

*Considérant que le redressement du bulletin de l'établissement en commun de l'année 2009 fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*reçoit la réclamation en la forme, la dit partiellement fondée,*

*établit la quote-part du bénéfice de cession suivant article 99ter L.I.R. de l'année 2009 dans le chef de la dame ... .. à ... euros,*

*renvoie au bureau d'imposition pour exécution. »*

Par une requête déposée au greffe du tribunal administratif le 20 juin 2014, Madame ... .. fit introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre la décision précitée du directeur du 20 mars 2014.

A l'appui de son recours, elle contesta les montants retenus par le directeur pour le calcul de la plus-value réalisée lors de la vente de l'immeuble sis à ... par la copropriété formée avec sa mère et ses deux frères. Se référant à l'article 25, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, ci-après « *LIR* », relatif à la détermination du prix d'acquisition d'un bien, elle reprocha au directeur de ne pas lui avoir donné la possibilité de présenter les pièces justificatives relatives au coût de la construction de la maison en question. Si elle concédait ne plus posséder les justificatifs afférents, elle souligna toutefois que le coût de la construction aurait été déterminé par expertise. Elle reprocha d'autre part à l'administration de ne pas l'avoir rendue attentive à l'absence de pièces justificatives suffisantes, de sorte que le défaut de collaboration lui

reproché par l'administration sur le fondement de l'article 171 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », serait à rejeter comme non fondé. Elle critiqua ensuite l'administration d'avoir pris, par le biais du Service des évaluations immobilières, comme exemples de référence plusieurs maisons dans le voisinage sans préciser lesquelles, tout en soulignant que ces maisons ne traduiraient pas le coût réel de la construction. D'après la demanderesse, les pièces versées à l'appui de son recours démontreraient à suffisance que le montant retenu par l'administration comme prix d'acquisition serait arbitraire et que le coût des travaux de construction aurait été bien supérieur à celui retenu par le directeur, à un point tel qu'un bénéfice de cession n'aurait pas été engendré, en se prévalant à cet effet de factures du bureau d'ingénieurs-conseils, des indications de l'architecte de la maison et de photographies. Elle sollicita encore l'institution d'une mesure d'expertise afin de chiffrer le coût de la construction de la maison et de se prononcer sur le bénéfice de cession.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours en faisant valoir que la copropriété ...-... et consorts n'avait pas fourni dans sa déclaration sur la plus-value sur cession d'immeuble des indications sur le prix d'acquisition, sinon le coût de la construction de la maison et ce ne serait que le directeur, sur réclamation, qui aurait pris en compte les coûts de la construction en les évaluant forfaitairement par la voie de la taxation conformément au paragraphe 217 AO. La demanderesse ne pourrait ainsi pas reprocher au directeur qu'elle n'aurait pas eu la possibilité de présenter des pièces justificatives, alors qu'elle aurait elle-même admis ne plus être en possession de pièces. Il ajouta qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la charge de la preuve incomberait à Madame .... Il expliqua que pour le calcul du prix de la construction de l'immeuble, le directeur avait pris en compte tous les éléments à sa disposition et avait appliqué des critères d'évaluation objectifs, en prenant comme référence une maison voisine située à ..., ..., sur un terrain d'une superficie similaire et avec un volume bâti comparable et qui aurait été construite en 1988, soit trois ans après la construction de l'immeuble cédé pour un prix d'environ ... de francs. En tenant compte de cet élément comparatif, le directeur avait fixé le prix de la construction à ... de francs, soit ... €. Le délégué conclut que la demanderesse n'avait pas apporté des éléments de preuve concrets permettant de remettre en cause la base d'imposition ainsi déterminée et de démontrer les montants effectivement payés à l'époque par les époux ...-... pour construire la maison, dans le but de démontrer que ces montants s'écarteraient de manière significative du prix d'acquisition fixé par le directeur. Il estima ainsi que les déclarations de l'architecte de la maison cédée, ..., n'indiqueraient pas le montant, même approximatif, du coût de la construction, de sorte qu'en l'absence d'éléments plus concrets, ses affirmations resteraient à l'état de pures allégations. Il écarta pareillement comme non pertinente l'évaluation de l'agence immobilière E.I., au motif que celle-ci ne comporterait pas d'indications quant aux coûts de la construction de l'immeuble en 1985.

La demanderesse versa, à l'appui de son mémoire en réplique, un rapport d'évaluation du 12 décembre 2014 établi par l'architecte ...-... qui conclut à un coût de construction pour l'année 1985 à hauteur de ... €. Elle souligna que la maison voisine ne pourrait pas servir de référence puisque le coût de cette construction n'atteindrait de loin

pas celui engendré par la construction de la maison en cause, ainsi que cela serait d'ailleurs corroboré par les photos versées en cause.

Par jugement du 22 juillet 2015, le tribunal administratif se déclara compétent pour connaître du recours en réformation, tout en disant qu'il n'y avait pas lieu de statuer par rapport au recours subsidiaire en annulation, déclara le recours en réformation fondé et, par réformation de la décision du directeur du 20 mars 2014, dit que dans le cadre de la détermination du bénéfice de cession global suivant l'article 99<sup>ter</sup> LIR, il y avait lieu de prendre en considération, au titre du prix d'acquisition, le montant de ... euros au lieu de celui de ... euros retenu par le directeur, et renvoya le dossier à ce dernier, tout en condamnant l'Etat aux frais de l'instance.

Pour ce faire, le tribunal constata tout d'abord que le litige ne portait pas sur le principe même de l'imposition de la plus-value dégagée par la cession de l'immeuble, mais uniquement sur le *quantum* de cette plus-value, la conclusion du directeur qu'il ne s'agissait pas de l'aliénation d'une résidence principale au sens de l'article 102<sup>bis</sup> LIR, n'ayant pas été remise en cause par la partie demanderesse.

Quant à la détermination de la plus-value immobilière, le tribunal releva que la demanderesse contesta non pas le prix d'acquisition du terrain, mais uniquement le prix d'acquisition de la maison, soit le coût de la construction. Ayant constaté que les pièces soumises par la demanderesse au directeur ne permettaient pas à ce dernier de déterminer le prix d'acquisition, le tribunal en conclut que le directeur avait été fondé de procéder par voie de taxation. Par application de l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999, il appartenait partant à la demanderesse de prouver que le prix réel de la construction s'écarterait de manière significative de l'évaluation faite par le directeur. Se référant aux paragraphes 228, 244 et 204, alinéa 1<sup>er</sup> AO, le tribunal rappela dans ce contexte que le directeur dispose des mêmes pouvoirs que le bureau d'imposition pour déterminer les bases d'imposition et cote d'impôt et qu'il dispose des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et des moyens d'investigation. Il rappela encore le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition qui oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable n'a pas fourni à l'administration tous les éléments permettant de déterminer de manière exacte le revenu imposable, la demanderesse ayant admis ne plus disposer des factures des travaux de construction de l'époque, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle s'opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement remettre en cause les éléments de l'imposition établi par voie de taxation, au seul motif que les sommes retenues ne correspondent pas exactement à sa situation réelle, mais il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans ses contestations que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels, respectivement, comme en l'espèce, les bases de calcul de la cote d'impôt, s'écarterent de manière significative des bases d'imposition définis par voie de taxation.

Le tribunal constata alors que la demanderesse produit à l'appui de son recours un rapport établi en date du 12 décembre 2014 par l'architecte ...-... en vue d'évaluer le



coût de la construction de la maison en 1985 et qui conclut à un coût de construction réévalué à l'année 1985 d'un montant ... euros TTC. L'Etat n'ayant contesté ni le mode de calcul ni le résultat de cette expertise, bien qu'il en ait eu la possibilité, le tribunal arriva à la conclusion, au vu de l'écart significatif entre le prix de la construction tel qu'il a été évalué par le directeur, soit ... euros, et celui se dégageant de l'expertise ...-... .., soit ... euros, et compte tenu du constat, d'après les pièces du dossier, que la maison de ... n'était en raison de son aspect architectural et du mode de construction dicté par la situation du terrain en pente, pas nécessairement comparable à celle par rapport à laquelle le directeur avait évalué le prix de la construction, que la demanderesse avait rapporté à suffisance la preuve que le prix de construction retenu par le directeur s'écarta de manière significative des dépenses effectivement exposées et cela malgré le défaut de factures relatives aux travaux de construction, de manière à réformer la décision directoriale en conséquence en ce sens qu'il y avait lieu de prendre en considération, au titre du prix d'acquisition de la construction litigieuse, la somme de ... euros au lieu du montant de ... euros retenu par le directeur.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 28 août 2015, l'Etat a régulièrement relevé appel du jugement du 22 juillet 2015 dont il sollicite la réformation dans le sens de voir rejeter le recours en réformation introduit par Madame ... contre la décision du directeur du 20 mars 2014.

L'Etat reproche aux premiers juges d'avoir retenu comme prix d'acquisition de la maison cédée un montant de ... euros au lieu de celui de ... euros retenu par le directeur en se fondant sur l'expertise de l'architecte ...-... .. Il estime que dans la mesure où l'intimée prétend ne plus disposer des pièces probantes permettant de déterminer le coût de la construction de 1985, le directeur aurait été en droit de fixer le prix de la construction par la voie de la taxation d'office conformément au paragraphe 217 AO, en se fondant sur des critères d'évaluation objectifs sur base des éléments factuels comparatifs à sa disposition. L'intimée se contenterait d'affirmer que le prix d'acquisition aurait été sous-évalué, en se fondant sur l'envergure des travaux de construction effectués, sans pour autant fournir des justificatifs à l'appui de ses contestations. Pour pallier à cette carence dans l'administration de la preuve, l'intimée aurait versé en cours d'instance contentieuse un rapport d'expertise unilatéral qui lui serait favorable. Or, d'après le délégué du gouvernement, il résulterait de l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999 attribuant la charge de la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt au contribuable, que ce dernier doit conserver toutes les pièces et documents probants qui peuvent être utiles dans le cadre de son imposition. Cela vaudrait également pour les pièces justificatives du prix d'acquisition d'une construction afin de déterminer le bénéfice de cession global suivant l'article 99<sup>ter</sup> LIR. Se référant encore à l'article 25, alinéa 1<sup>er</sup>, LIR, aux termes duquel « *le prix d'acquisition d'un bien est l'ensemble des dépenses assumées par l'exploitant pour le mettre dans son état au moment de l'évaluation* », le contribuable ne pourrait pas, que ce soit pour pallier à sa carence dans l'administration de la preuve, soit pour ne pas devoir remettre des pièces qui ne lui seraient pas favorables, avoir recours à une expertise. Admettre une telle pratique serait au détriment de tous les contribuables qui prennent soin de conserver toutes les pièces utiles.

Concernant l'expertise de l'architecte ...-... ..., le délégué du gouvernement critique encore le fait qu'elle aurait été établie de manière unilatérale à la demande de l'intimée et, de surcroît, par un architecte ne figurant pas sur la liste des experts assermentés du ministère de la Justice.

Ce serait dès lors à tort que les premiers juges ont pris en considération l'expertise en question pour la détermination du prix d'acquisition, de sorte que la décision directoriale serait à confirmer dans son intégralité, l'intimée n'ayant pas démontré à suffisance de droit que les coûts de la construction de la maison s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le directeur.

L'intimée sollicite la confirmation pure et simple du jugement entrepris, tout en déclarant maintenir l'ensemble de ses moyens en fait et en droit invoqués en première instance. Elle estime que le seul moyen soulevé en appel par la partie étatique consisterait à refuser au contribuable le droit de rapporter la preuve des coûts de construction par voie d'expertise, alors qu'elle soutiendrait en même temps, en se fondant sur l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999 que la charge de la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale lui incomberait. L'interprétation donnée par l'Etat de cette disposition légale serait partant erronée, alors qu'elle estime au contraire pouvoir rapporter la preuve par tous les moyens, d'autant plus que des documents pourraient être égarés pour des raisons diverses telles qu'un divorce, incendie, vol etc. Elle considère encore que l'administration aurait fixé l'imposition de manière arbitraire sans tenir compte de la situation concrète de l'espèce. Concernant la critique de la partie étatique en relation avec le caractère unilatéral de l'expertise, l'appelante fait plaider que l'administration ne lui aurait pas laissé d'autre choix, alors que, malgré le fait que cette dernière aurait déjà été en possession de pièces, elle aurait procédé à l'imposition de manière unilatérale et arbitraire. Dans ces conditions, elle conclut que devant le constat que la maison prise comme exemple de référence par l'administration pour fixer le prix d'acquisition de la maison cédée n'est pas comparable à celle dont la cession a engendré la plus-value litigieuse, l'administration ne serait pas fondée à lui refuser de rapporter la preuve des dépenses composant le prix d'acquisition du bien conformément à l'article 25, alinéa 1<sup>er</sup>, LIR par tous moyens, surtout lorsque, comme en l'espèce, l'erreur commise dans la fixation de l'impôt serait flagrante. Elle s'interroge encore sur les raisons pour lesquelles des factures auraient une force probante plus importante qu'une expertise ayant appliqué les règles de calcul courantes en la matière.

L'Etat insiste, en termes de réplique, encore sur le fait que même en cas de perte des justificatifs, cette perte ne pourrait pas être palliée par une expertise. Il estime que la perte des pièces justificatives serait uniquement due au manque de diligence de l'intimée, puisque la maison aurait été construite par ses parents en 1985.

Le litige sous examen se résume en substance à la question de savoir, par quels moyens et à quel moment, le contribuable peut encore fournir des éléments de preuve pour déterminer le prix d'acquisition d'une maison, voire son coût de construction, dans le cadre de l'imposition de la plus-value dégagée par la cession de ce bien, étant relevé

par ailleurs que la question du prix d'acquisition du terrain n'est pas litigieuse entre les parties, l'intimée contestant uniquement l'évaluation du prix d'acquisition de la construction réalisée en l'année 1985.

Les premiers juges ont valablement cadré le litige à partir des dispositions de l'article 99<sup>ter</sup>, alinéa 2, LIR aux termes duquel le revenu de cession soumis à l'impôt « *est égal à la différence entre, d'une part, le prix de réalisation et, d'autre part, le prix d'acquisition ou de revient augmenté des frais d'obtention* », tandis que le prix d'acquisition d'un bien est défini par l'article 25, alinéa 1<sup>er</sup>, LIR comme étant « *l'ensemble des dépenses assumées par l'exploitant pour le mettre dans son état au moment de l'évaluation* », le prix de revient étant quant à lui défini à l'article 26, alinéa 1<sup>er</sup>, LIR comme étant celui qui « *comprend toutes les dépenses assumées par l'exploitant en raison de la fabrication du bien envisagé* ».

Ils sont également à confirmer en ce qu'ils ont retenu que la détermination du prix d'acquisition sinon du prix de revient d'un bien est à effectuer conformément aux dispositions de l'article 102, alinéa 3, LIR qui dispose que pour un bien acquis à titre gratuit par les cédants, comme en l'espèce, par donation, le prix d'acquisition à mettre en compte pour le calcul du bénéfice de cession est celui payé par le détenteur antérieur ayant acquis le bien en dernier lieu à titre onéreux et que le prix d'acquisition à prendre en considération est réévalué par multiplication avec le coefficient correspondant conformément à l'alinéa 6 dudit article 102 LIR.

En ce qui concerne le prix d'acquisition de la maison d'habitation qui a été construite en 1985 par les parents de l'intimée, il est constant, d'après les pièces du dossier, que dans leur déclaration sur la plus-value immobilière réalisée lors de la cession de ce bien immeuble de l'année 2009, les copropriétaires ...-... et consorts n'ont indiqué aucun détail sur le prix de la construction de la maison cédée, seul le prix d'acquisition réévalué du terrain et le prix de vente y ayant été indiqués. Dans le cadre de la réclamation formulée devant le directeur, si l'intimée produit certes certaines pièces, à savoir entre autres une évaluation de l'agence immobilière E.I., établie en 2008 pour la détermination du prix de vente de l'immeuble, ainsi que des notes d'honoraires du bureau d'ingénieurs-conseils ... des années 1984 et 1985, elle affirme toutefois que sa mère a jeté toutes les pièces justificatives du coût des travaux de construction de la maison après la vente de la maison. La Cour rejoint toutefois les premiers juges en leur analyse et conclusion que ces pièces ne permettaient point au directeur de déterminer quel était le prix de construction de la maison en 1985, de sorte que ce dernier a valablement pu procéder par la voie de la taxation d'office conformément au paragraphe 217 AO.

Les premiers juges ont encore valablement rappelé dans ce contexte que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable n'a pas fourni à l'administration tous les éléments permettant de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement remettre en cause

les éléments de l'imposition établie par voie de taxation, au seul motif que les sommes retenues ne correspondent pas exactement à sa situation réelle, mais il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans ses contestations que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels, respectivement, comme en l'espèce, les bases de calcul de la cote d'impôt, s'écartent de manière significative des bases d'imposition définies par voie de taxation.

A l'appui de sa contestation, l'intimée a produit en première instance un rapport établi le 12 décembre 2014 à sa demande par l'architecte ...-... ..., avec comme objet d'évaluer le coût de la construction en 1985 de la maison cédée. Pour ce faire, l'expert a procédé au calcul du coût de la construction en 2014 qu'il a fixé au montant de ... euros TTC, montant qu'il a ensuite réévalué en tenant compte de l'indice des prix de la construction de l'année 1985 pour arriver finalement à un coût de la construction en 1985 d'un montant ... euros TTC.

La partie appelante fait principalement grief aux premiers juges d'avoir pris en considération cette expertise.

Or, dans ce contexte, il convient de rappeler les termes de l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999 qui dispose en son alinéa 1<sup>er</sup> que « *la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable, (...)* » et en son alinéa 3 que « *la preuve peut être rapportée par tous les moyens, hormis le serment* ».

Cette disposition consacre ainsi le principe de la liberté de la preuve dans le cadre du contentieux des impôts directs devant les juridictions administratives.

Il s'ensuit qu'une expertise rédigée par un homme de l'art à la demande du contribuable pour les besoins de la cause n'est pas à écarter du débat comme moyen de preuve sur base du seul motif tiré de ce que son auteur ne figure pas sur la liste des experts assermentés, mais elle constitue un moyen de preuve admissible auquel le juge accordera le poids qu'il entend lui conférer dans le cadre de son pouvoir souverain d'appréciation des preuves lui soumises. L'expertise ... ne saurait pourtant pas être écartée *de plano* du débat sur base de ce motif.

Quant au reproche formulé par la partie appelante et tiré du caractère unilatéral de l'expertise, il ne saurait pas non plus être accueilli, étant donné que la charge de la preuve des faits réduisant la cote d'impôt incombe à l'intimée et dans la mesure où celle-ci affirme ne plus être en possession des factures relatives à la construction de la maison litigieuse, étant relevé qu'aucune disposition n'oblige le contribuable, particulier privé, à garder ces factures indéfiniment, l'Etat ne saurait reprocher à l'intimée le fait d'avoir produit une expertise à défaut d'autres éléments de preuve. Dans ce cas, il suffit que l'expertise ait été communiquée à la partie adverse et librement débattue entre les parties et qu'elle soit corroborée par d'autres éléments. Or, à cet égard, la Cour rejoint les premiers juges en leur constat, basé sur les photographies versées au dossier, que la maison cédée n'est, du fait de son architecture et de son mode de construction sur un terrain en pente, pas nécessairement comparable à celle que le directeur a pris comme

référence pour estimer le coût de la construction, de sorte que l'écart entre l'estimation du directeur et celle retenue par l'architecte ne semble pas objectivement justifiée.

Le moyen de la partie appelante selon lequel ce serait à tort que les premiers juges ont pris en considération l'expertise de l'architecte ... est partant à rejeter.

La partie appelante n'ayant pas autrement remis en cause sur le plan technique le contenu de l'expertise ... en instance d'appel, les premiers juges sont à entériner en leur conclusion que vu l'écart significatif entre le prix de la construction tel qu'il a été estimé par le directeur à ... euros et celui se dégageant de l'expertise ... de ... euros, l'intimée actuelle a rapporté à suffisance la preuve que le prix de construction tel que retenu par le directeur s'écarte de manière significative des dépenses effectivement exposées et cela malgré le défaut de produire les factures relatives aux travaux de construction.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel n'est pas fondé et que le jugement entrepris est à confirmer dans toute sa teneur.

### **PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l'appel en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

partant, confirme le jugement du 22 juillet 2015 ;

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le premier conseiller en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS

s.SCHROEDER

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 27 May 2016

Le greffier en chef de la Cour administrative